

0-800308

На правах рукописи



УШАНОВ Игорь Геннадьевич

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИЧЕСКОГО
ОБЕСПЕЧЕНИЯ СТРАТЕГИЧЕСКОГО
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

Специальность: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Самара - 2012

Работа выполнена в ФГБОУ ВПО "Самарский государственный университет путей сообщения".

Научный руководитель - д-р экон. наук, профессор
Никифорова Елена Владимировна.

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор
Бортник Алексей Николаевич,
ФГБОУ ВПО "Саратовский государственный
социально-экономический университет",
профессор кафедры анализа хозяйственной
деятельности и аудита
- канд. экон. наук, доцент
Семенов Денис Евгеньевич,
НОУ ВПО "Самарская гуманитарная академия",
филиал в г. Тольятти, доцент кафедры
бухгалтерского учета, анализа и аудита.

Ведущая организация - Чебоксарский кооперативный институт (филиал)
АНО ВПО Центросоюза РФ "Российский
университет кооперации".

Защита состоится 17 января 2013 года в 15⁰⁰ час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу: 410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

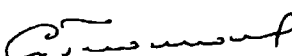
С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Саратовского государственного социально-экономического университета.

Автореферат разослан 17 декабря 2012 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000782496

Ученый секретарь
диссертационного совета  Богомолов
Сергей Михайлович

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В современных условиях обострения конкурентной борьбы развитие управленческих технологий ориентирует бизнес на процессы долгосрочного планирования и определения основных направлений развития хозяйствующего субъекта, обеспечивающих высокий уровень рентабельности его деятельности. Особенно актуальны вопросы повышения эффективности функционирования отечественной промышленности, в частности машиностроения как стратегически важной отрасли, способствующей росту благосостояния страны и обеспечивающей высокий процент занятости населения. На сегодняшний день осуществляется ряд государственных инициатив в области отечественного машиностроения, в частности, производства электротехнического оборудования, что закрепило в Сводной пятилетней инвестиционной программе компаний, образованных в результате реформирования холдинга ОАО РАО "ЕЭС России" на 2008-2012 гг.

Во-первых, следует отметить, что усиление конкуренции побуждает представителей различных отраслей кардинально пересматривать техническую, ценовую политику, а также основные подходы к эффективному управлению предприятием. Залогом успеха в данном случае представляется использование комплексного подхода, включающего внедрение современных методов управления, реинжиниринг бизнес-процессов, тотальное управление качеством, модернизацию производства, использование передового опыта ведущих зарубежных предприятий. Для осуществления данной цели современные промышленные предприятия нуждаются в эффективной системе стратегического менеджмента, ориентированного на разработку общей стратегии развития и постановку на ее основе стратегических целей, направленных на достижение устойчивого преимущества бизнеса перед конкурентами. Степень эффективности процессов выработки и реализации стратегических управленческих решений современными промышленными предприятиями в первую очередь определяется качеством информации, которой обеспечивается система стратегического менеджмента. Важнейшими источниками информации для принятия управленческих решений на предприятиях выступают подсистемы финансового и управленческого учета.

Во-вторых, необходимо признать, что финансовый учет как отрасль бухгалтерского учета ориентирован прежде всего на предоставление информации о фактах финансово-хозяйственной деятельности предприятия за его пределы, подвержен регламентации со стороны законодательства и не обладает гибкостью, необходимой для осуществления информационного обеспечения процессов принятия стратегических управленческих решений. Аналогичным образом информация традиционного (оперативного) управленческого учета, концентрируясь лишь на внутренних факторах деятельности предприятия и охватывая сравнительно небольшой временной период, также не способна в полном объеме удовлетворить информационным потребностям стратегического управления.

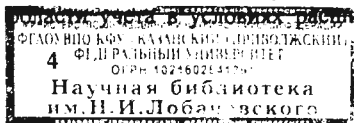
Таким образом, промышленные предприятия, нацеленные на формирование долгосрочного конкурентного преимущества, нуждаются в стратегически ориентированной учетно-аналитической системе на основе традиционного управленческого учета, обеспечивающей систему стратегического менеджмента релевантной информацией для принятия долгосрочных управленческих решений. На выходе подобной системы возникает учетная информация, направленная на поддержку процессов разработки и реализации стратегии предприятия, в то время как инструменты учета оказываются встроенными в процесс стратегического управления. Актуальность тематического исследования определяется тем, что в роли подобного учетно-аналитического контура на сегодняшний день призван выступить стратегический управленческий учет, способный стать основой для осуществления процессов стратегического планирования, анализа и контроля деятельности предприятия путем удовлетворения информационных потребностей всех заинтересованных партнерских групп в процессе принятия стратегических управленческих решений.

Недостаточная разработанность теоретических и практических аспектов построения стратегического управленческого учета на предприятиях машиностроения, реализации его основных аналитических инструментов в российских условиях обусловили выбор темы и направления диссертационного исследования.

Степень разработанности проблемы. Значительный вклад в разработку теоретических вопросов и методологических аспектов стратегического управленческого учета, а также практических рекомендаций по его постановке на предприятии внесли работы таких зарубежных авторов как И. Ансофф, М. Бромвич, В. Говиндараджан, К. Дзури, Дж. Иннес, Р. Каплан, Р. Купер, Г. Маркович, Д. Нортон, М. Портер, Б. Райан, К. Симмондс, К. Уорд, Т. Хоуп, Дж. Шанк и др. Среди отечественных ученых неоспоримый вклад в разработку теории и практики стратегического управленческого учета внесли И.В. Алексеева, О.В. Алексеева, М.И. Баканов, И.Н. Богатая, Л.И. Борисова, А.Н. Бортник, Н.А. Бреславцева, М.А. Вахрушина, Л.Т. Гиляровская, Е.М. Евстафьева, Д.А. Ендовицкий, В.Б. Ивашкевич, В.Э. Керимов, В.В. Ковалев, И.Г. Кондратова, М.В. Мельник, О.Е. Николаева, С.А. Николаева, В.Ф. Палий, В.С. Плотиников, Л.В. Попова, Ф.Б. Риполь-Сарагоси, Г.В. Савицкая, М.И. Сидорова, Я.В. Соколов, В.П. Суйц, В.И. Ткач, В.Н. Тренев, А.Н. Хорин, А.Д. Шеремет и др.

При всем многообразии научных разработок в области управленческого учета следует отметить, что относительно недолгий срок существования стратегического управленческого учета как самостоятельной научной дисциплины обуславливает недостаточную проработанность концептуальных основ данной области учета, высокий уровень дискуссионности ряда вопросов о месте стратегического управленческого учета в учетно-аналитической системе предприятия, отсутствие терминологической ясности. Следует отметить также, что существующие в данной области учета и анализа разработки не совсем полно раскрывают практические аспекты стратегического управленческого учета, его методологические основы не в полной мере соответствуют требованиям современной конкурентной среды.

Недостаточная теоретическая и практическая разработанность отдельных аспектов стратегического управленческого учета, а также возрастающий интерес российских предприятий к данной области учета в условиях расширения роли



стратегического менеджмента обуславливают необходимость дальнейших исследований теории и практики стратегического управленческого учета.

Цель диссертационного исследования. Целью диссертационного исследования является развитие организационно-методических положений и практических аспектов стратегического управленческого учета на предприятии в качестве системы информационной поддержки стратегического менеджмента.

Задачи исследования. В соответствии с поставленной целью диссертационная работа предполагала решение следующих задач:

- исследовать содержание и роль стратегического управленческого учета как информационной базы принятия стратегических управленческих решений;
- рассмотреть современные концепции стратегического управленческого учета, в частности концепции альтернативных издержек, множества затратообразующих факторов, построения отраслевых цепочек стоимости;
- исследовать информационное обеспечение стратегического управленческого учета, обосновать целесообразность применения метода раздельного учета затрат по видам деятельности как наиболее полно отвечающего целям стратегического управленческого учета;
- выявить направления совершенствования современной практики организации и применения стратегического управленческого учета на промышленном предприятии, выделить основные принципы отбора ключевых показателей эффективности деятельности предприятия;
- разработать механизм интеграции модели экономической добавленной стоимости, ключевых показателей эффективности и метода раздельного учета затрат по видам деятельности на предприятии в рамках стратегического управленческого учета;
- исследовать возможности развития стратегического управленческого учета с использованием сегментарного анализа

Объектом исследования в диссертационной работе стала учетно-аналитическая деятельность предприятий машиностроения различных организационно-правовых форм собственности г. Тольятти, функционирующих в условиях высокого уровня конкуренции и динамично изменяющейся внешней среды.

Предметом исследования в диссертации явился комплекс теоретических, организационно-методических и прикладных проблем функционирования стратегического управленческого учета как системы информационной поддержки принятия стратегических управленческих решений.

Методологической основой исследования послужили теоретические и практические аспекты методологии и организации управленческого учета. В основе диссертационной работы лежит диалектический метод познания социально-экономических явлений в их взаимосвязи и постоянном развитии, системный и процессный подходы, что обусловило применение как общенаучных методов познания: анализа и синтеза, дедукции и индукции, сравнения и группировки, оптимизации, так и специальных приемов и процедур: экономико-математического моделирования и факторного анализа, построения аналитических таблиц, графических приемов, экспертных оценок, документирования и т.д.

Теоретической базой исследования явились научные труды отечественных и зарубежных ученых в области теории и методологии управленческого учета и экономического анализа, законодательные и нормативные акты Российской Федерации в сфере бухгалтерского учета, положения Международных стандартов финансовой отчетности, материалы научно-практических конференций и исследований в области стратегического управленческого учета, периодические экономические издания, результаты специальных исследований и анкетирования.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке и обосновании организационно-методических и практических проблем стратегического управленческого учета как системы информационного обеспечения стратегических управленческих решений.

Наиболее существенные научные результаты работы:

- дана системная характеристика стратегического управленческого учета как информационной базы принятия стратегических решений и, в частности, дано его новое определение (как комплексного направления управленческого учета, объединяющего совокупность технологий сбора, регистрации, обобщения и представления информации в процессе принятия стратегических решений) и обобщены ключевые задачи стратегического управленческого учета (разработка и анализ системы показателей, отражающих эффективность деятельности предприятия; согласование интересов всех групп стейкхолдеров; обеспечение соответствия организационной структуры текущим потребностям предприятия);

- раскрыты возможности реализации в стратегическом управленческом учете в качестве базовых концепции альтернативных издержек (позволяет осуществлять анализ эффективности стратегических управленческих решений путем сопоставления затрат и результатов каждого альтернативного решения), концепции множества затратнообразующих факторов (дает возможность более полного учета затрат и разделения всего их объема на неизбежные и сворачиваемые) и концепции построения отраслевых цепочек стоимости (позволяет включить в область стратегического управленческого учета процессы, происходящие за пределами производственной среды предприятия);

- обоснован тезис об изменении приоритетов стратегического управленческого учета на разных этапах жизненного цикла производимой продукции: на этапе проектирования новой продукции на первый план выходит анализ исполнения плана и бюджета; на этапе роста спроса - оценка уровня дохода, который способна принести каждая из альтернативных стратегий; для зрелой продукции - анализ рентабельности инвестированного капитала (ROI); на этапе снижения спроса - анализ свободного денежного потока;

- даны предложения по реализации стратегического управленческого учета на основе метода раздельного учета затрат по видам деятельности (метода ABC): сформулированы критерии целесообразности применения метода ABC на предприятии, такие как доля накладных расходов в общем объеме затрат, широта номенклатуры продукции, степень влияния различных затратнообразующих факторов, уровень стандартизации бизнес-процессов; предложена группировка затрат на продукцию: прямые затраты на единицу, накладные затраты на производственные виды деятельности, накладные затраты на коммерческие виды деятельности,

предложено отдельно учитывать затраты на клиентские виды деятельности, что позволит рассматривать все издержки, понесенные предприятием, в рамках затрат на конкретные объекты учета и формировать реальную информацию о прибыльности отдельных видов продукции и клиентских групп;

- предложен алгоритм рейтингового анализа конкурентов на базе информации, формируемой в рамках стратегического управленческого учета, обеспечивающий сбалансированность отражения в учете финансовой и нефинансовой информации по ключевым аспектам деятельности конкурентов;

- разработан комплекс унифицированных форм управленческой отчетности: "Отчет о рентабельности продукции", "Отчет о рентабельности клиента", "Паспорт ключевого показателя эффективности", необходимых для организации стратегического управленческого учета и сегментарного анализа на основе метода ABC;

- обоснованы принципы отбора ключевых показателей эффективности исполнения стратегии в рамках стратегического управленческого учета: принцип согласованности KPI разных структурных подразделений; принцип интеграции KPI с действующими на предприятии системами планирования и бюджетирования; принцип построения KPI на основе интегрированного хранилища данных, объединяющего ключевые информационные потоки внутри предприятия;

- предложен многопараметрический подход к анализу эффективности деятельности предприятия, опирающийся на заявленные стратегические цели и предполагающий интеграцию ключевых показателей эффективности (KPI), модели экономической добавленной стоимости (EVA) и метода отдельного учета затрат по видам деятельности - ABC.

Теоретическая и практическая значимость исследования состоит в возможности использования теоретических и практических разработок, предложенных в диссертации, для более эффективной организации стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях. Исследование содержит решение ряда задач в области методических аспектов стратегического управленческого учета, направленных на повышение эффективности процессов разработки и реализации стратегических управленческих решений. Результаты, представленные в диссертационном исследовании, позволяют повысить эффективность функционирования стратегического управленческого учета на предприятии.

Практическое значение исследования заключается в том, что авторские научные разработки доведены до конкретных практических предложений, способствующих повышению качества учетно-аналитического обеспечения процесса принятия стратегических управленческих решений на предприятии посредством проведения рейтингового анализа конкурентов по предлагаемой методике, оценки рентабельности продукции и ключевых клиентов предприятия на основе метода ABC, а также осуществления общей оценки эффективности деятельности хозяйствующего субъекта в рамках стратегического управленческого учета.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения диссертационного исследования обсуждены и получили апробацию в тезисах, статьях и выступлениях на международных и всероссийских научно-практических конференциях в 2009-2012 гг.

Наиболее существенные положения и результаты исследования нашли отражение в 19 печатных работах, в которых автору принадлежат 9 п.л. Из них 6 статей опубликованы в журналах, входящих в перечень изданий, рекомендованных ВАК.

Отдельные разработки, сделанные в ходе диссертационного исследования, внедрены в практическую деятельность ООО "Тольяттинский трансформатор", ОАО "Тольяттинский завод технологического оснащения" и ООО "Мефро Уилз Россия Завод Тольятти". Ряд теоретических и методических разработок, содержащихся в диссертации, используются в учебном процессе в Тольяттинском государственном университете и Тольяттинском филиале Московского государственного университета пищевых производств, при преподавании учебных курсов: "Анализ финансовой отчетности", "Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности", "Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности". Практическое использование результатов исследования подтверждено справками о внедрении.

Объем и структура работы. Работа имеет следующую структуру, определенную логикой анализа взаимосвязанных аспектов изучаемого предмета и совокупностью решаемых задач:

Введение

Глава 1. Теоретические основы стратегического управленческого учета

1.1. Содержание и роль стратегического управленческого учета

1.2. Современные концепции стратегического управленческого учета

1.3. Место стратегического управленческого учета в системе учетно-аналитического обеспечения деятельности предприятия

Глава 2. Организация стратегического управленческого учета

2.1. Информационное обеспечение стратегического управленческого учета

2.2. Современная практика организации и применения стратегического управленческого учета

2.3. Ключевые показатели эффективности в практике стратегического управленческого учета

Глава 3. Совершенствование инструментария стратегического управленческого учета на предприятии

3.1. Применение в стратегическом управленческом учете модели экономической добавленной стоимости

3.2. Интеграция моделей экономической добавленной стоимости, ключевых показателей эффективности и метода раздельного учета затрат по видам деятельности

3.3. Развитие стратегического управленческого учета с использованием сегментарного анализа

Заключение

Библиографический список литературы

Приложения.

Список использованной литературы содержит 138 источников. В работе 12 приложений, 15 таблиц и 26 рисунков. Объем диссертации составляет 241 страницу.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Результаты диссертационного исследования представлены в рамках трех логически взаимосвязанных между собой групп научно-практических проблем, охватывающих теоретические основы стратегического управленческого учета, его организацию и базовые методические аспекты, а также особенности практического приложения основных положений стратегического управленческого учета и совершенствование его инструментария на промышленном предприятии.

Первая группа проблем, рассмотренных в диссертации, связана с уточнением содержания понятия "стратегический управленческий учет", его ключевых задач, теоретическим обоснованием места и роли стратегического управленческого учета на предприятии, рассмотрением его современных концепций, формулированием принципиальных различий между традиционным и стратегическим управленческим учетом, отражением изменения приоритетов стратегического управленческого учета на разных этапах жизненного цикла продукции.

В диссертации отмечено, что на сегодняшний день в научной литературе не выработан единый подход к понятию "стратегический управленческий учет" в части достижения сбалансированности отражения внешних и внутренних факторов деловой среды. С учетом развития стратегического управленческого учета во времени, его роли в системе управления предприятием и расширения его функций в диссертации предложено следующее определение: стратегический управленческий учет - комплексное направление управленческого учета, объединяющее совокупность технологий сбора, регистрации, обобщения и представления информации в целях обеспечения процесса принятия стратегических управленческих решений, ориентированное на учет и анализ как внутренних факторов развития предприятия, так и внешней бизнес-среды.

В диссертации выделены следующие аспекты стратегического управленческого учета, определяющие его место и роль в процессе стратегического управления предприятием: информационная поддержка процесса выработки миссии, видения и стратегических целей; доведение до сведения каждого сотрудника информации о целевых ориентирах предприятия; формализация стратегии в виде совокупности тактических целей и задач для различных уровней управления посредством бюджетного планирования; разработка средств мониторинга движения предприятия в заданном стратегическом направлении, выработка методов контроля и корректировки стратегических целей; обоснование системы мотивации работников на основании достижения ими индивидуальных целей. В исследовании обозначены ключевые элементы стратегического управленческого учета: формирование учетно-аналитического обеспечения процесса принятия стратегических решений; информационная поддержка стратегического планирования, анализа и контроля деятельности предприятия; оптимизация путей предоставления информации внутри предприятия, поддержание обратной связи.

В соответствие с перечисленными ключевыми элементами в диссертации сформулирован ряд первостепенных задач, которые призван выполнять на промышленном предприятии стратегический управленческий учет:

- согласование интересов всех заинтересованных партнерских групп в процессе выработки стратегических решений;
- обеспечение согласованности подстратегий в процессе разработки корпоративной стратегии;
- разработка и анализ системы показателей, позволяющей перевести стратегические цели и задачи в плоскость количественных значений и отследить эффективность работы всех уровней менеджмента в достижении этих целей;
- обеспечение соответствия организационной структуры текущим потребностям предприятия в вопросах достижения стратегических целей;
- формирование информационной основы для разработки системы мотивации персонала в части достижения персональных целей и задач.

В качестве основного назначения стратегического управленческого учета на предприятии в диссертационном исследовании предлагается рассматривать содействие достижению экономической эффективности деятельности предприятия в целом, а также эффективности отдельных управленческих решений посредством метода сопоставления на основе концепции альтернативных издержек.

Практическое применение концепции альтернативных издержек в качестве современной концепции стратегического управленческого учета для оценки эффективности принимаемых управленческих решений неизбежно приводит к пересмотру существующей системы распределения накладных затрат. Причина заключается в том, что традиционные системы распределения затрат ориентированы на краткосрочный период, и их использование в долгосрочном периоде, на который и ориентирован стратегический управленческий учет, приводит к искажению истинной величины затрат. В этой связи в диссертации обосновывается необходимость использования в рамках стратегического управленческого учета вместо традиционной классификации затрат на постоянные и переменные их разделения на неизбежные (неустраиваемые) и сворачиваемые (приростные) по отношению к тому или иному решению, что позволяет избежать соотношения природы затрат с временной шкалой и снизить вероятность их искажения.

На основе дальнейшего анализа в диссертационном исследовании обосновывается факт, что характерная для традиционного управленческого учета концентрация на показателе объема произведенной продукции как главного источника возникновения затрат теряет свою актуальность в рамках стратегического учета, поскольку в долгосрочном периоде на уровень затрат промышленного предприятия оказывает влияние широкий набор специфических затратнообразующих факторов. В исследовании предлагается включать в анализ весь спектр затратнообразующих факторов, поскольку в долгосрочном периоде целесообразно исходить из многоуровневости возникновения затрат предприятия и необходимости выявления исходных причин, порождающих эти затраты. Таким образом, концепция множества затратнообразующих факторов призвана выступить в качестве концептуальной основы стратегического управленческого учета, а все множество этих факторов должно быть разделено на структурные и функциональные. Именно функциональные факторы несут в себе более высокие резервы сокращения затрат промышленного предприятия, поскольку анализ структурных факторов представляет собой постфактум-анализ информации прошлых периодов.

Диссертационное исследование также содержит вывод, что более полному раскрытию преимуществ стратегического управленческого учета на предприятии способствует использование идеи построения стоимостных цепочек (value chain), адаптированной в соответствии с требованиями, предъявляемыми к информации стратегического значения. Для традиционного управленческого учета характерен подход к методике построения стоимостных цепочек, предполагающий охват лишь тех видов деятельности предприятия, которые могут быть отнесены к его внутренней среде, - от процессов проектирования новой продукции до ее гарантийного обслуживания. В целях же стратегического управленческого учета предлагается расширить диапазон построения стоимостной цепочки путем включения в ее состав процессов, происходящих за пределами производственной среды предприятия. Сам же хозяйствующий субъект в подобном случае должен рассматриваться как часть общей цепи создания стоимости в отрасли, которая представляет собой единую последовательность преобразований - от приобретения исходного сырья до процессов обслуживания конечного потребителя.

Диссертация содержит анализ основных различий между традиционным и стратегическим управленческим учетом, основанный на выдвинутом тезисе о назначении стратегического управленческого учета осуществлять информационную поддержку процессов стратегического менеджмента. В основу данного анализа положена идея о том, что стратегический управленческий учет концентрируется в первую очередь на учете, контроле и анализе внешних по отношению к предприятию факторов, а также нефинансовых показателей. Ключевые отличия стратегического управленческого учета представлены в Таблице 1.

Таблица 1. Основные различия между стратегическим и оперативным управленческим учетом

Анализируемый аспект	Стратегический управленческий учет	Традиционный управленческий учет
Область приложения	Капитальные долгосрочные затраты предприятия; будущие результаты хозяйственной деятельности предприятия в целом и его отдельных сегментов; ценообразование на основе достоверной информации о затратах; стратегическое планирование	Текущие затраты и результаты хозяйственной деятельности предприятия и его структурных подразделений по центрам ответственности; внутреннее ценообразование на основе трансфертных цен; бюджетирование и внутренняя отчетность
Принципы	Непрерывность деятельности предприятия; планирование деятельности всех подразделений при составлении стратегического бюджета; прогнозный характер; принципы управления по отклонениям и контролируемости показателей внутренней отчетности; оценка результатов деятельности	Оперативность предоставления информации; конфиденциальность; полезность; гибкость и экономичность информации; принцип делегирования ответственности и мотивации исполнителей; принципы управления по отклонениям и контролируемости внутренней отчетности
Методы и концепции	Использование концепций альтернативных издержек, цепочки стоимости, системы сбалансированных показателей, портфельного анализа; калькулирование на основе видов деятельности и движения продукции (PFC); идея жизненного цикла продукции; производные балансовые отчеты; математические методы и др.	Комплексное использование методов бухгалтерского учета, экономического анализа, статистики, математико-статистических методов

В исследовании отмечено, что стратегический управленческий учет с точки зрения конкретизации его методико-практической роли на промышленном предприятии может быть рассмотрен в контексте идеи жизненного цикла продукции. По мере прохождения отдельных этапов жизненного цикла возникает необходимость корректировать стратегию в связи с динамическими изменениями во внешней среде, что неизбежно приводит к изменениям приоритетов стратегического управленческого учета и пересмотру методов анализа и контроля реализации стратегии в отношении тех или иных видов продукции. Диссертация содержит рекомендации по применению определенных инструментов стратегического анализа и контроля реализации стратегии в рамках стратегического управленческого учета на различных этапах жизненного цикла продукции промышленного предприятия, представленные ниже в Таблице 2.

Таблица 2. Инструменты стратегического анализа и контроля на различных этапах жизненного цикла продукции в рамках стратегического управленческого учета

Этап жизненного цикла продукции	Критический фактор успеха	Инструмент стратегического контроля
Замысел новой продукции и внедрение ее на рынок	Успех внедрения новой продукции на рынок	Исполнение плана и бюджета отдельных этапов проекта новой продукции
Рост спроса на продукцию	Рост доли рынка	Оценка уровня дохода, который способна принести каждая из альтернативных стратегий
Зрелость продукции	Сохранение доли рынка и объема продаж	Рентабельность инвестированного капитала (ROI)
Упадок продукции	Минимизация затрат	Свободный денежный поток

В работе обосновывается, что путем объединения всех видов продукции, реализуемых предприятием и находящихся на различных этапах своего жизненного цикла, может быть сформирован определенный продуктовый портфель, в котором от каждой его составляющей ожидается определенная величина доходности за заданный период времени с учетом уровня риска по этой доходности. Стратегический управленческий учет прогнозируемой величины доходности по каждому виду продукции из данного портфеля позволяет определить эффективное множество видов продукции - определенное сочетание продаж предприятия за заданный период, которое приносит максимальный доход при определенном уровне риска (отклонении доходности).

Вторая группа проблем, поднятых в диссертации, связана с рассмотрением информационного обеспечения стратегического управленческого учета, разработкой основных направлений совершенствования его практического применения на промышленных предприятиях, а также определения принципов отбора ключевых показателей эффективности деятельности предприятия как инструмента стратегического управленческого учета.

На основе рассмотренных положений о возможности использования в качестве методической основы стратегического управленческого учета концепций альтернативных издержек, множества затратообразующих факторов, методики построения расширенной цепочки стоимости в диссертации сделан вывод о необхо-

димости выбора оптимального метода учета затрат, способного выступить в роли информационного обеспечения стратегического управленческого учета на предприятии. На основе изучения специализированной литературы в качестве подобного метода учета на промышленных предприятиях в диссертации предложено использование метода раздельного учета затрат по видам деятельности (Activity-based costing, ABC). Преимущество применения в рамках стратегического управленческого учета именно метода ABC обосновывается его возможностью обеспечивать связь между стратегией предприятия и его операционной деятельностью на основе процессного подхода, в частности:

- анализ видов деятельности, осуществляемый в рамках метода ABC, позволяет выявить наименее эффективные с точки зрения достижения стратегических задач виды деятельности, что способствует концентрации внимания менеджеров на тех видах деятельности, которые способны обеспечить стратегический успех;

- метод ABC позволяет рассматривать все издержки, понесенные предприятием, в рамках затрат на конкретные объекты учета, формируя реальную информацию о прибыльности либо убыточности отдельных видов продукции, клиентских групп и пр.;

- метод раздельного учета затрат по видам деятельности позволяет учитывать различные затратнообразующие факторы, уходя от определения объема производимой продукции как главного фактора, влияющего на поведение затрат (отпадает необходимость в разделении затрат на постоянные и переменные);

- учет затрат по видам деятельности позволяет выявить четкие ориентиры в ценовой политике (при условии, что предприятие способно оказывать влияние на общий уровень цен в отрасли).

В диссертационной работе предложены следующие критерии, позволяющие оценить целесообразность применения метода ABC на конкретном предприятии: доля накладных расходов в общем объеме затрат предприятия, степень разнообразия производимой продукции, количество поддерживающих процессов в общем объеме бизнес-процессов предприятия, степень влияния различных затратнообразующих факторов, уровень стандартизации бизнес-процессов.

С позиций наиболее полной реализации преимуществ метода ABC в рамках стратегического управленческого учета и повышения качества соответствующего анализа возможных путей снижения затрат в диссертации при подсчете себестоимости продукции предложена следующая группировка затрат: прямые затраты на единицу, накладные затраты на производственные виды деятельности, накладные затраты на коммерческие виды деятельности.

В диссертационной работе отмечено, что конечной целью стратегического планирования, анализа, учета и контроля на уровне конкурентной стратегии является оптимальное распределение имеющихся ресурсов предприятия в агрессивной рыночной среде для обеспечения высокого уровня рентабельности финансово-хозяйственной деятельности. С точки зрения совершенствования практического применения стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях для получения соответствующей учетной информации хозяйствующий субъект должен быть представлен в качестве совокупности отдельных сегментов, каждый из которых однозначно характеризуется определенными видами продук-

ции, реализуемыми определенным клиентам в условиях конкуренции с определенными предприятиями.

В состав отчетности, получаемой в рамках данного стратегического анализа, рекомендуется включать информацию, формируемую в рамках стратегического управленческого учета. В диссертации предложен вариант ранжирования ключевых конкурентов на основе метода экспертных оценок основных характеристик конкурентов на базе информации стратегического управленческого учета. К подобным характеристикам могут быть отнесены: средний уровень продажных цен и его отклонение от цены, установленной предприятием; структура затрат конкурентов и ее отклонение от структуры затрат предприятия; объем продаж конкурентов в сравнении с аналогичным показателем предприятия; уровень расходов на маркетинг, понесенных конкурентами, и его сравнение с маркетинговыми затратами предприятия и др.

Для обеспечения структурированности рейтингового анализа конкурентов предлагается следующий алгоритм:

- 1) анализ существующего и потенциального уровня конкуренции;
- 2) оценка, перспективный анализ и ранжирование конкурентов по уровню их относительных затрат и инвестиций, долговременных стратегий ценообразования, приверженности конкретному виду продукции или рынку;
- 3) определение возможных альтернативных стратегий каждого из конкурентов и разработка ответных действий на них со стороны предприятия.

В исследовании представлены также основные направления стратегического управленческого учета при проведении рейтингового анализа конкурентов в зависимости от конкретного этапа жизненного цикла продукции, реализуемой на исследуемом рынке: анализ уровня расходов конкурентов на исследования и разработки на этапе замысла и внедрения новой продукции на рынок, анализ уровня маркетинговых расходов конкурентов и соответствующих изменений рыночной доли на этапе роста спроса, анализ уровня относительных затрат конкурентов и их структуры на этапе зрелости продукции.

Ключевая роль предложенного метода анализа относительного конкурентного положения предприятия на рынке в рамках стратегического управленческого учета заключается в обеспечении сбалансированности отражения в учете финансовой и нефинансовой информации, отражающей ключевые аспекты деятельности конкурентов.

Существенное практическое значение для промышленного предприятия имеет такое направление стратегического управленческого учета как анализ рентабельности продукции. Стратегическое значение подобного анализа обосновывается тем, что он позволяет выявить различия в уровне прибыли, приносимой предприятию различными видами продукции, и сконцентрировать внимание на наиболее рентабельных из них.

В исследовании предложена форма управленческой отчетности "Отчет о рентабельности продукции" на основе метода ABC и предложенной классификации затрат на продукцию, которая позволяет раскрыть не только объем и структуру затрат, относимых на конкретный вид продукции, но и те виды деятельности промышленного предприятия, в которых эти затраты возникли (Таблица 3).

Таблица 3. Отчет о рентабельности продукции

Наименование продукции		Объем производства за отчетный период, шт.	Цена реализации, тыс. руб.		
Трансформатор АОДПН-167000/500 кВ		16,00	45 406,80		
Прямые затраты на единицу					
Наименование статьи затрат		тыс. руб.			
1.1	Сырье и материалы	26 908,14			
1.2	Оплата труда основных производственных рабочих	795,84			
Итого		27 703,98			
Накладные производственные затраты					
Производственный вид деятельности		Количество фактов	Затраты на единицу драйвера, тыс. руб.	Затраты на вид деятельности, тыс. руб.	Уд. затраты на вид деятельности, тыс. руб.
2.1.	Конструкторская и технологическая подготовка	4 217,00	17,25	72 743,25	4 546,45
2.2.	Механическая обработка	4 768,00	9,45	45 057,60	2 816,10
2.3	Наладка оборудования	3 528,00	6,20	21 873,60	1 367,10
2.4.	Сборка	5 952,00	9,70	57 734,40	3 608,40
2.5	Контроль качества	1 568,00	5,80	9 094,40	568,40
Итого				206 503,25	12 906,45
Накладные коммерческие затраты					
Производственный вид деятельности		Количество фактов	Затраты на единицу драйвера, тыс. руб.	Затраты на вид деятельности, тыс. руб.	Уд. затраты на вид деятельности, тыс. руб.
3.1	Участие в семинарах, выставках	29,00	115,70	3 355,30	209,71
3.2	Рекламные акции	41,00	156,20	6 404,20	400,26
Итого				9 759,50	609,97
4.	Итого полные затраты				41 220,40
5.	ИТОГО прибыль на единицу продукции, тыс. руб.				4 186,40
6	Рентабельность продукции, %				9,22

На основе информации "Отчета о рентабельности продукции" все виды продукции предприятия могут быть проранжированы по уровню рентабельности и сгруппированы в соответствии с той прибылью, которую они способны принести. Выделенные группы могут стать основой для разработки стратегических инициатив в области развития наиболее рентабельных видов продукции.

В исследовании отмечено, что важным направлением практического применения стратегического управленческого учета на предприятии является анализ рентабельности клиентов. С целью информационного обеспечения стратегических управленческих решений в области сотрудничества с наиболее рентабельными клиентами, а также пересмотра отношений с нерентабельным в диссертации предложена форма управленческой отчетности "Отчет о рентабельности клиента", основанная на методе раздельного учета затрат по видам деятельности. Для получения соответствующей информации в диссертации предлагается выделять затраты на клиентские виды деятельности, что представляется возможным именно при использовании метода ABC. В данном отчете в качестве объекта затрат рассмотрены клиенты и их сегментные группы (см. Таблицу 4).

Таблица 4. Отчет о рентабельности клиента

Наименование заказа		Стоимость заказа, выставленная клиенту, тыс. руб. без НДС		Собственно стоимость заказа, тыс. руб.	Валовая прибыль, тыс. руб.
1	АОДЦН-167000/500 кВ, 12 шт.	544 881,60		494 644,80	50 236,80
2	Шефмонтаж	5 257,80		4 783,44	474,36
Итого		550 139,40		499 428,24	50 711,16
Клиентский вид деятельности		Количество фактов	Затраты на единицу драйвера, тыс. руб.	Затраты на клиентский вид деятельности, тыс. руб.	Прибыль, тыс. руб.
2.1	Размещение заявки	14,00	5,00	70,00	-
2.2	Телефонные переговоры	34,00	0,5	17,00	-
2.3	Представительские расходы	19,00	32,00	608,00	-
2.4	Доп. выезд группы шефмонтажа	12,00	150,00	1 800,00	-
Итого		-	-	2 495,00	-
3	ИТОГО прибыль на клиента				48 216,16
4	Рентабельность клиента, %				8,76

Таким образом, предложенные формы отчетности "Отчет о рентабельности продукции", "Отчет о рентабельности клиента" позволяют оперативно анализировать структуру прибыли и убытков промышленного предприятия в разрезе различных объектов учета затрат.

В свою очередь в качестве оптимального методического инструмента предоставления соответствующей информации в стратегическом управленческом учете выступают ключевые показатели эффективности деятельности предприятия (КПИ). Процесс построения объективной и взаимосвязанной совокупности КПИ на предприятии в рамках стратегического управленческого учета должен быть ориентирован на наиболее важное в стратегическом аспекте подмножество бизнес-данных, максимально полно отражающее степень эффективности как операционных, так и функциональных бизнес-процессов предприятия, а непосредственно отбор отдельных КПИ должен осуществляться в рамках следующих принципов:

- обсуждение и выбор КПИ на предприятии должны осуществляться при взаимодействии всех структурных подразделений, а сами КПИ разных подразделений должны быть согласованы между собой;

- каждый КПИ должен точно отражать текущее положение предприятия в определенной функциональной области, а также обеспечивать возможность его интеграции с системами планирования и бюджетирования;

- реализации программы КПИ и получение их фактических значений должны опираться на интегрированное хранилище данных, объединяющее информацию различных структурных подразделений предприятия (в т. ч. посредством создания центрального репозитория данных средствами ИТ-технологий).

Третья группа проблем, решению которых посвящена диссертация, связана с разработкой таких направлений совершенствования стратегического управленческого учета на предприятии как применение в нем модели экономической добавленной стоимости, ее интеграции с ключевыми показателями эффективности и

методом раздельного учета затрат по видам деятельности, а также использование в рамках стратегического управленческого учета сегментарного анализа.

Замкнуть учетно-аналитический контур на предприятии призвана аналитическая информация о динамике и основных составляющих показателя экономической добавленной стоимости (EVA). В рамках данного направления, помимо модели EVA, предложено использование таких инструментов как KPI и метод ABC. В исследовании отмечено, что каждый из указанных инструментов имеет как свои преимущества, так и ограничения, в связи с чем предлагаются пути их интеграции в рамках стратегического управленческого учета в единый инструмент стратегического анализа эффективности деятельности предприятия, опирающийся на заявление о миссии предприятия и его стратегические цели. Применение единого инструментария позволит минимизировать влияние присущих каждому инструменту ограничений и обеспечить синергетический эффект от их совместной реализации в рамках стратегического управленческого учета (см. Таблицу 5).

Таблица 5. Основные преимущества интеграции инструментов стратегического управленческого учета в единый инструмент анализа эффективности деятельности предприятия

Инструмент стратегического управленческого учета	Основные преимущества интеграции		
	Ключевые показатели эффективности (KPI)	Модель экономической добавленной стоимости (EVA)	Метод учета по видам деятельности (ABC)
Ключевые показатели эффективности (KPI)	-	KPI позволяют дополнить модель EVA, отражающую финансовый аспект деятельности предприятия, посредством комплексной оценки различных нефинансовых аспектов реализации стратегии	KPI позволяют осуществлять мониторинг бизнес-процессов, выявленных в рамках применения ABC, а также выявлять оперативные виды деятельности со стратегическими целями предприятия
Модель экономической добавленной стоимости (EVA)	Введение EVA в состав KPI в качестве основного финансового показателя позволяет структурировать процесс целеполагания и стратегического планирования, а также сформулировать генеральную цель - увеличение стоимости предприятия; "дерево" EVA оптимизирует состав KPI	-	Применение модели EVA в рамках ABC-метода позволяет оптимизировать процессы управления затратами на те виды деятельности, которые обеспечивают добавление стоимости предприятия
Метод учета по видам деятельности (ABC)	Выявленные в рамках ABC ключевые виды деятельности обеспечивают оптимизацию набора KPI предприятия; система управления затратами на основе ABC позволяет сформировать информационную базу для расчета KPI	Система ABC-and-EVA позволяет распределить на виды деятельности предприятия и объекты учета не только операционные затраты, но и затраты инвестированного капитала, что позволяет выявить направления хозяйствования, создающие добавленную стоимость для инвестора	-

Для достижения поставленных стратегических целей промышленное предприятие может использовать все рассмотренные выше инструменты стратегического управленческого учета в комплексе путем создания единого инструмента стратегического анализа эффективности собственной деятельности, что позволит повысить качество информации, предоставляемой стратегическим управленческим учетом для принятия эффективных стратегических управленческих решений.

В диссертационном исследовании отмечено также, что основная информация стратегического управленческого учета по отдельным хозяйственным единицам может быть представлена в рамках сегментарной отчетности. Диссертация содержит ряд общих рекомендаций по составлению сегментарной отчетности в рамках стратегического управленческого учета: информация сегментарной отчетности должна быть представлена в наглядной и удобной для восприятия форме без частой смены формата: ретроспективный анализ данных в сегментарной отчетности следует ограничивать в пользу экстраполяции выявленных тенденций и выработки будущих действий по отношению к конкретной управленческой проблеме; информация сегментарной отчетности должна быть строго структурирована и систематизирована по разделам отчета; сегментарные отчеты целесообразно сопровождать справками, пояснениями и другими вспомогательными материалами; во внутренние сегментарные отчеты необходимо включать критерии оценки общей эффективности бизнеса сегмента.

В качестве возможного решения проблемы технической интеграции различных потоков данных в единую базу управленческой информации стратегического управленческого учета для составления сегментарной отчетности в диссертации предложено внедрение в IT-инфраструктуру предприятия корпоративного портала, который позволит автоматизировать основные процессы стратегического учета, контроля и анализа, получать в автоматическом режиме стратегическую отчетность, а также обеспечит интеграцию различных инструментов стратегического управленческого учета в единое информационное пространство предприятия.

Приведенные результаты исследования могут быть рассмотрены в качестве определенного вклада в развитие теории и практики стратегического управленческого учета на отечественных промышленных предприятиях.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в рецензируемых научных журналах и изданиях:

1. Ушанов И.Г. Экономическое содержание инвестиционной деятельности с точки зрения проектного управления / И.Г. Ушанов // Вестник Самарского государственного университета путей сообщения. Вып. 5 (17), Том 2, 2009. - С.68-74.
2. Ушанов И.Г. Основные направления применения стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях / И.Г. Ушанов // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. №1(15), 2011. - С.281-284.
3. Ушанов И.Г. Основное содержание стратегического управленческого учета в контексте информационной поддержки стратегического менеджмента / И.Г. Ушанов, Р.Н. Люльков // Ученые записки РГСУ. №3, 2011. - С.109-118.

4. Ушанов И.Г. Анализ прибыльности продукта на основе калькулирования затрат его полного жизненного цикла в рамках стратегического управленческого учета / И.Г. Ушанов // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. №3 (17), 2011. - С.229-234.

5. Ушанов И.Г. Стратегический управленческий учет прибыльности клиентов на основе САР-анализа / И.Г. Ушанов // Труды МФТИ. - Том 3, №2, 2011. - С.134-137.

6. Ушанов И.Г. Стратегический управленческий учет как информационная основа долгосрочных конкурентных преимуществ предприятия на рынке / И.Г. Ушанов // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. №2(20), 2012. - С.169-175.

Статья и тезисы докладов в других изданиях:

7. Ушанов И.Г. Концепция управления предприятием по KPI: основное содержание и этапы внедрения / И.Г. Ушанов // Экономика, финансы и бизнес: проблемы и перспективы развития. Материалы Первой Всероссийской конференции молодых ученых (с международным участием). Иваново, 18 февраля 2010 года / под ред. д-ра экон. наук, проф. Н.В. Ключковой. - Иваново: Иван. Гос. энерг. ун-т, 2010. - С.37-41.

8. Ушанов И.Г. Стратегический бюджет как инструмент интеграции систем бюджетирования и управления по ключевым показателям эффективности деятельности предприятия / И.Г. Ушанов // Актуальные проблемы менеджмента в России. Проблемы развития экономического анализа и бухгалтерского учета в условиях финансового кризиса: сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции, Тольятти, 3-5 марта 2010 г. В 2-х т. / отв. ред. Е.В. Никифорова. Т. 1, ч.1. - Тольятти: ТГУ, 2010. - С.208-218.

9. Ушанов И.Г. Ключевые показатели эффективности (KPI): основы группировки, взаимосвязь с системой планирования и бюджетирования / И.Г. Ушанов // В мире научных открытий. №2 (08), Часть 4, 2010. - С.93-95.

10. Ушанов И.Г. Элементы САР-анализа в стратегическом управленческом учете / И.Г. Ушанов // Труды 53-й научной конференции МФТИ "Современные проблемы фундаментальных и прикладных наук". Часть IX. Инновации и высокие технологии. - М.: МФТИ, 2010. - С.79-80.

11. Ушанов И.Г. Основные направления интеграции моделей EVA, BSC и технологий ABC / И.Г. Ушанов // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия "Экономика и управление". - Тольятти: ТГУ. - спецвыпуск №2, 2010 г. - С. 77-81.

12. Ушанов И.Г. Концепция цепочки стоимости как инструмент достижения конкурентного преимущества организации в рамках стратегического управленческого учета / И.Г. Ушанов // Экономическое развитие России: институты, инфраструктура, инновации, инвестиции. Сборник материалов Всероссийской научной конференции. Иваново, 8 октября 2010 г. / под науч. ред. проф. Н.В. Ключковой. - Иваново: Научная мысль, 2010. - С.99-105.

13. Ушанов И.Г. Стратегический управленческий учет в едином информационном пространстве предприятия / И.Г. Ушанов // "Развитие методологии учета, анализа и контроля в условиях инновационной экономики". Декабрьские чтения

имени С.Б. Барнгольца: сборник трудов Международной научно-практической конференции (Москва, 14-15 декабря 2010 года): в 3т./отв. ред. М.В. Мельник. Т.III. - Тольятти: ТГУ, 2010. - С.237-242.

14. Ушанов И.Г. Сегментарный финансовый анализ в рамках стратегического управленческого учета / И.Г. Ушанов // Проблемы и перспективы инновационного развития экономики в современном мире: материалы I Всероссийской заочной научно-практической конференции, 20-21 марта 2011 г. - Самара: СамГУПС, 2011. - С.241-246.

15. Ушанов И.Г. Сравнительный анализ конкурентов в рамках стратегического управленческого учета / И.Г. Ушанов // Научный прогресс на рубеже тысячелетий - 2011: материалы VII международной научно-практической конференции, 27 мая - 5 июня 2011 г. - Прага: Издательский дом "Education and Science" s.r.o., 2011. - С.34-39.

16. Ушанов И.Г. Основные предпосылки эффективной организации стратегического управленческого учета в организации / И.Г. Ушанов // Перспективы и тенденции развития современного инновационного общества в эпоху перемен (экономика, социология, философия, право): материалы международной научно-практической конференции, 24 июня 2011 г. В 4-х ч. / Отв. ред. В.И. Долгий. Ч.4. - Саратов: ООО "Издательство КУБик", 2011. - С.63-66.

17. Ушанов И.Г. Стратегический менеджмент как итеративный процесс планирования, анализа и контроля / Шихобаловские чтения: опыт, проблемы и перспективы развития потребительского рынка: материалы Междунар. науч.-практ. конф., 2-3 июня 2011 г.: в 2-х ч. доп. ч./отв. ред. Е.Н. Шереметьева. - Самара: Самар. ин-т (фил.) РГТЭУ, 2011. - С.142-155.

18. Ушанов И.Г. Современные IT-технологии в стратегическом управлении предприятием / И.Г. Ушанов // Перспективные разработки науки и техники - 2011: материалы VIII международной научно-практической конференции, 7-15 ноября 2011 г. Том. 10. Экономические науки. - Пшемысль (Польша): Nauka i studia, 2011. - С.46-51.

19. Никифорова Е.В., Ушанов И.Г. Стратегический управленческий учет как информационная основа долгосрочных конкурентных преимуществ предприятия на рынке / Е.В. Никифорова, И.Г. Ушанов // Финансовая жизнь. - М., №3, 2012. - С.87-94.

Автореферат

Подписано в печать 14.12.2012г.

Бумага тилотр. №1

Печать офсетная

Заказ № 278

Формат 60x84 ¹/₁₆

Гарнитура "Times"

Уч.-изд. л. 1,0

Тираж 100 экз.

Издательский центр Саратовского
государственного социально-экономического университета.
410003, Саратов, Радищева, 89.